

УДК 657.479

Л.С. Боташева, Р.Э. Казиева

Северо-Кавказская государственная академия, г. Черкесск, email: leilushka@bk.ru, ranetakazieva@gmail.com

ИСПОЛЬЗОВАНИЯ МЕТОДА ДИРЕКТ-КОСТИНГ В УПРАВЛЕНЧЕСКОМ УЧЁТЕ

Ключевые слова: директ-костинг, затраты, информация, калькуляция, метод, расходы, себестоимость, учет.

В данной статье рассмотрены аспекты по вопросу использования метода direct costing в управленческом учете. Это и, сущность метода, способы принятия управленческих решений, и ценовая политика предприятия на основе маржинального дохода. Как и любой метод, direct costing имеет ряд преимуществ и недостатков, но во многих случаях он дает более объективную оценку ситуации, нежели методы, основанные на учете полных издержек. В данной статье проведен анализ того, в каких случаях это происходит, а также когда наиболее целесообразно применять именно данный метод планирования учета и калькулирования себестоимости.

L.S. Botasheva, R.E. Kazieva

North Caucasus State Academy, Cherkessk, email: leilushka@bk.ru, ranetakazieva@gmail.com

USING THE METHOD OF DIRECT COSTING IN MANAGEMENT ACCOUNTING

Keywords: direct costing, costs, information, calculation, method, expenses, prime cost, accounting.

This article discusses many aspects of using the Direct costing method in management accounting. This is the essence of the method, methods of making managerial decisions, and the pricing policy of the enterprise based on marginal income. Like any method, direct costing has a number of advantages and disadvantages, but in many cases it provides a more objective assessment of the situation than full cost methods. This article analyzes the cases in which this happens, as well as when it is most advantageous to use this particular method of accounting planning and costing.

В современных условиях эффективное управление производственно-финансовой деятельностью экономических субъектов в немалой степени зависит от уровня информационного обеспечения. Для принятия результативных управленческих решений необходима информация, которая способна в достаточной мере обеспечить руководство экономического субъекта необходимыми данными для экономического обоснования и выбора более рациональных вариантов достижения стратегических целей. Согласно п.1 ст.13 ФЗ «О бухгалтерском учете» № 402-ФЗ: «Бухгалтерская (финансовая) отчетность должна давать достоверное представление о финансовом положении экономического субъекта на отчетную дату, финансовом результате его деятельности и движении денежных средств за отчетный период, необходимое пользователям этой

отчетности для принятия экономических решений. Бухгалтерская (финансовая) отчетность должна составляться на основе данных, содержащихся в регистрах бухгалтерского учета, а также информации, определенной федеральными и отраслевыми стандартами» [1]. При этом значительную роль играет информация, формируемая в системе бухгалтерского управленческого учета.

По мнению Вахрушиной М.А.: «предприятия, имеющие сложную производственную структуру, остро нуждаются в оперативной экономической и финансовой информации, помогающей оптимизировать затраты и финансовые результаты, принимать обоснованные управленческие решения» [5, с.7]. И далее автор подчеркивает: «Информация, необходимая для оперативного управления предприятием, содержится в системе управленческого учета»

та, который считается одним из новых и перспективных направлений бухгалтерской практики» [5, с.7].

Под управленческим учетом, согласно Методическим рекомендациям по организации и ведению управленческого учета понимается процесс идентификации, измерения, накопления, анализа, подготовки, интерпретации и предоставления финансовой и производственной информации, на основании которой руководством предприятия принимаются оперативные и стратегические решения [3].

Одной из основных задач управленческого учета, как инструмента достижения успеха в непростой конкурентной бизнес-среде является калькуляция себестоимости.

Как отмечает Керимов В.Э.: «До сих пор на наших предприятиях применяется затратный метод бухгалтерского учета, предусматривающий учет и исчисление полной фактической себестоимости единицы продукции (работ, услуг). Однако весь мировой опыт свидетельствует об эффективности использования модели учета «Директ-костинг», в основе которой лежит исчисление сокращенной себестоимости продукции и определение маржинального дохода» [8]. Вместе с тем введение в действие Федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 5/2019 «Запасы» с 1 января 2021 года сделало обязательным использование данного метода, где указано: «В себестоимость приобретаемых (создаваемых) запасов не включаются управленческие расходы, кроме случаев, когда они непосредственно связаны с приобретением (созданием) запасов» (п. пп б) [2].

Метод «Директ-костинг» (англ. direct costing) связывают с работой Д.М. Кларка, который считал, что для администраторов каждая статья затрат имеет различную целевую установку, и это главное, а распределение затрат для принятия управленческих решений значения не имеет. Бухгалтерскую трактовку данного методологического подхода и наименование *директ-костинг*, который переводится как *учет прямых затрат* (с англ. «direct» – прямой, точный, а «cost» – стоимость либо издержки), дал американец Д. Харрисон

в 1936 г. Согласно его теории в составе себестоимости необходимо учитывать только прямые расходы. Фактическое внедрение системы «директ-костинг» в США относится к 1953 году, когда Национальная ассоциация бухгалтеров-калькуляторов в отчете опубликовала описание этой системы. В 1961 году ею был опубликован второй отчет, где исследованию подверглись 50 крупных фирм, применяющих данную систему.

По утверждению Гагиева Р. С., Чупрова Р. Н., Симоненко В. Н.: «На сегодняшний день «директ-костинг» широко распространен в Германии, чаще всего на больших предприятиях. Данную систему используют здесь 54% организации. Особой популярностью пользуется данная система в пищевой промышленности – 71,4%, и в строительстве – 67,4% организаций. Кроме Германии «директ-костинг» распространен в Великобритании и Канаде. Значительно меньше его используют в США и Японии, но, несмотря на это, доля его все же высока, она превышает 30%. Также от 30 до 50% компаний в мире используют метод «директ-костинг» для внутренних расчетов» [6, с.9].

Директ-костинг – это современный метод калькулирования, базирующийся на переменных затратах. В соответствии с применяемыми традиционными методами, основная часть затрат оказывалась отнесенной на запасы, а меньшая – на реализации. Суть системы директ-костинг заключается в том, что переменные затраты обобщаются по видам готовой продукции, а косвенные затраты собираются на отдельных счетах и относятся к общим финансовым результатам отчетного периода.

Директ-костинг – система управленческого учета, которая суммирует прямые затраты по видам готовой продукции, косвенные затраты относят на финансовый результат отчетного периода. Важнейшим принципом метода «директ-костинг» является разделение затрат на постоянные (fixed cost) и переменные (variable cost) в зависимости от объема производства.

«Директ-костинг» – это система учета производственных затрат, которая позволяет устанавливать связи и пропорции между затратами и объемами

производства, получать информацию о прибыльности и производстве в зависимости от объема, прогнозировать поведение затрат. Расчет маржинального дохода позволяет определить более выгодные продукты и, следовательно, внести изменения в ассортиментную политику организации [10, с.326].

Директ-костинг как один из методов системы управленческого учета включают в себя:

- 1) деление затрат на постоянные и переменные;
- 2) составление неполных калькуляций по видам продукции (калькулирование себестоимости продукции по ограниченным затратам или усеченной себестоимости);
- 3) взаимосвязь между затратами, объемами и доходами;
- 4) оценка готовой продукции и незавершенного производства только по переменным затратам.

Директ-костинг – это универсальная система управления предприятием, которая определяет объем производственных программ, устанавливает уровни цен и предоставляет объективные данные для выбора оптимального ассортимента продукции. Бухгалтерская информация в системах директ-костинга используется для принятия управленческих решений:

- производить или покупать детали, запасные части, полуфабрикаты и др.;
- в планировании производственной программы, принятии решения о капитальных вложениях;
- определении минимальной величины заказа;
- принятии решения о сокращении производства продукции.

Преимущество этой системы заключается в снижении и упрощении сложности бухгалтерского учета. Общая прибыль одинакова при использовании разных систем учета затрат. Директ-костинг позволяет руководителям сосредоточиться на изменениях маржинального дохода в масштабах всей компании и для различных продуктов. То есть выявлять продукты с высокой рентабельностью, в основном, для перехода на производство, поскольку разница между ценой реализации и суммой переменных затрат не скрывается

в результате включения постоянных затрат на себестоимость отдельных продуктов. Система обеспечивает быстрое реагирование производства на меняющиеся рыночные условия. Это также становится неотъемлемой частью маркетинга, то есть системы корпоративного управления рынком и свободной конкуренции.

Другим преимуществом «директ-костинг» является то, что ограничение затрат переменными затратами упрощает процесс нормирования, планирования, учета и управления затратами, поскольку затраты становятся более прозрачными, а индивидуальные затраты лучше контролируются. В современных условиях использование директ-костинга актуально при принятии решения о сокращении или увеличении выпуска определенных видов продукции. Причиной принятия положительных решений о производстве продукции является покрытие постоянных затрат маржинальным доходом.

Система директ-костинг имеет свои преимущества и недостатки. Значительным преимуществом этой системы является возможность принимать оперативные управленческие решения на основе полученной информации. В свою очередь, это дает возможность снизить цену затрат.

Основным преимуществом этого метода является разделение постоянных и переменных затрат. Это позволяет нам решать следующие важные задачи по управлению затратами:

- определять нижний предел цены товара или заказа;
- сравнительный анализ рентабельности различных продуктов;
- определять наилучшее решение для производства и продажи продукции;
- выбор между продуктами или услугами собственного производства и их покупками находится на стороне;
- выбирать лучшую технологию производства с экономической точки зрения;
- определять точки безубыточности и запаса прочности компании и т.д. [4, с.105].

Согласно этому методу в себестоимости учитываются только прямые (переменные) затраты, а постоянные

косвенные затраты отражаются в финансовых результатах.

Директ-костинг, как один из методов калькулирования в системе управленческого учета, может быть использован различными экономическими субъектами для управления себестоимостью производимой продукции (выполняемых работ, оказываемых услуг). По мнению Нестеренко Е.: «Применяют директ-костинг чаще в крупных производственных, строительных компаниях и торговых холдингах для планирования загрузки производства, объема продаж, сбыта и внутренних расчетов. Метод дает ценную информацию менеджменту для предпринимательских решений» [9]. Соглашаясь с мнением Нестеренко Е., отметим, действенность данного метода и в многопрофильных организациях в целях оптимизации номенклатуры выпускаемой продукции, производственной программы. При этом управленческий учет должен быть организма не только по носителям затрат с использованием метода «директ-костинг», но и по местам возникновения затрат, по сегментам. Особенно эффективен директ-костинг, когда нужно:

- сравнить рентабельность нескольких позиций товара;
- выбрать прибыльное направление в производстве;
- решить, какую линейку производства запустить, а какую приостановить, сократить издержки и сформировать гибкую ценовую политику компании.

Он также дает возможность отслеживать взаимосвязь между загрузкой производства, затратами и доходами, и, соответственно ими управлять.

Метод директ-костинг позволяет выявлять наиболее рентабельный товар, определять ценовую и ассортиментную политику предприятия, а также:

- рассчитывать пропорции между объемом производства и расходами;
- находить соотношение цены и количества выпускаемой продукции;
- оценивать рентабельность по каждой позиции товара и прогнозировать объем продаж;
- проводить маржинальный анализ и определять точку безубыточности;
- сочетать принципы нескольких видов учета;

- менять ценовую политику, снижать цены на определенный товар;
- вести гибкий учет и планирование производства.

К примеру, ООО «Селена» – одно из стабильно работающих и многопрофильных предприятий Карачаево-Черкесской республики с годовой суммой выручки от продаж почти в 2 млрд. рублей занимается производством текстильных изделий (заявлено как основной вид деятельности), полиэфирного волокна, синтепона, ПЭТ-флексов, строительных материалов и оборудования. В 2019 году руководство организации на основе анализа маржинального дохода по каждому виду выпускаемой продукции, исчисленного как разность между ценой производства и величиной переменных издержек производства, внесло коррективы в текущую стратегию деятельности организации. Было принято решение об увеличении объемов производства строительных материалов как наиболее рентабельного производства (уровень рентабельности 9,4%) и текстильных изделий (4,5%), т. е. в данном случае учетная информация позволила в оперативном порядке определить наиболее оптимальные комбинации, продажных цен и объемов производства, в результате доля объема производства строительных материалов увеличилась в 2021 году по сравнению с 2019 годом в четыре раза, текстильных изделий на 86,5%, доля которых в структуре выручки от продаж возросла с 5,5% в 2019 году до 19,0% в 2021 году, строительных материалов соответственно с 3,8% до 14,1% (табл.1), что позволило ООО «Селена», даже в условиях пандемии коронавируса переориентировать производство и получить положительный финансовый результат.

При учете носителей затрат (калькулирование себестоимости единицы изделия) понимается продукция (работы, услуги) предприятия, предназначенная для его реализации. Исходя из этого, калькулирование себестоимости представляет собой определение затрат, приходящихся на единицу продукции (работ, услуг), предназначенных для реализации, а также на единицу продукции (работ, услуг) для внутреннего потребления.

Таблица 1

Состав и структура выручки от продаж ООО «Селена», 2019-2021гг.*

Показатели	2019		2020		2021		2021 в % к	
	тыс. руб.	уд. вес, %	тыс. руб.	уд. вес, %	тыс. руб.	уд. вес, %	2019	2020
Выручка от продаж, всего В том числе от продажи:	1808407	100,0	1720655	100,0	1946707	100,0	107,6	113,1
текстильных изделий	198514	5,5	350976	20,4	370197	19,0	186,5	105,4
полиэфирного волокна	264453	14,6	348363	20,2	200618	10,3	75,9	57,6
синтепона	31501	1,7	24988	1,5	35684	1,8	113,2	142,8
ПЭТ-флэкс	414604	22,9	392973	22,8	441168	22,7	106,4	112,3
стройматериалы	69685	3,8	32030	1,9	277427	14,2	В 4 р	В 8,7 р
оборудования	819757	45,3	561954	32,7	606013	31,1	73,9	107,8
Транспортных услуг	532	0,0	-	-	-	-		
прочие	9361	0,5	9371	0,5	15600	0,8	166,6	166,5

Примечания: *составлена авторами по данным годовой бухгалтерской отчетности ООО «Селена» за 2019-2021гг.

Организация учета затрат по их носителям по системе директ-костинг предполагает реализацию таких функций, как:

1) определение производственной себестоимости для оценки запасов готовой продукции и полуфабрикатов;

2) определение величины себестоимости для ценообразования и контроля над ним;

3) сбор и обработка информации о себестоимости продукции для оценки финансовых результатов предприятия.

Аналитически более ценная информация получается, когда переменные расходы сгруппированы или распределены по местам производства, управления и сбыта и есть возможность определить суммы и ставки покрытия не только по видам продукции и услуг, но и по местам формирования и центрам ответственности [7].

При расчете производственных затрат в рамках системы прямых затрат постоянные затраты не распределяются. Этот вариант представляет собой переменную стоимость (часть прямых затрат и накладных расходов), которая зависит от загрузки производственных мощностей или производства, поэтому именно эти затраты должны быть

непосредственно отнесены к носителю затрат. Есть у директ-костинга и свои минусы:

- бывает сложно разделить расходы на переменные и постоянные;
- уходит много времени на сбор информации по полной себестоимости;
- трудно рассчитать конечную стоимость продукции.

Несмотря на недостатки этого метода, многие компании успешно используют его в управленческом и финансовом учете. Этот метод позволяет анализировать не только взаимосвязь между производством и себестоимостью, общей выручкой, ценой реализации и чистой прибылью, но и рассчитать важные показатели, такие как точки безубыточности, маржа финансовой устойчивости, пороговые значения рентабельности производства и регулирование ценовой политики. Рассматриваемый метод позволяет экономическим субъектам осуществлять строгий контроль за формированием затрат по местам возникновения и принимать оперативные решения. Используя директ-костинг, руководство может своевременно выявлять отрицательную динамику маржинального дохода для всей компании или отдельных видов продукции, услуг, видов работ,

быстро реагировать на меняющиеся рыночные условия и гибко управлять предприятием.

Учет затрат является неотъемлемой составляющей метода директ-костинга. Постоянные затраты собираются на отдельных счетах, предназначенных для обобщения информации о затратах по обслуживанию основных и вспомогательных производств и расходах для нужд управления экономическим субъектом, не связанных непосредственно производственным процессом, и списываются непосредственно на (например, «Прибыли и убытки») счета финансовых результатов с определенной периодичностью. Таким образом, постоянные затраты не включаются в себестоимость продукции, а амортизируются из прибыли, полученной в течение производственного периода.

Прибыль для каждого вида продукции получается путем вычитания переменных затрат на каждый продукт из суммы выручки. Общая сумма прибыли рассчитывается путем суммирования прибыли по всем продуктам и включает общую сумму постоянных затрат. Известно, что на учет и планирование себестоимости выпускаемой и реализуемой продукции влияют только переменные производственные затраты, которые напрямую зависят от организации технических производственных процессов. На начало и конец отчетного периода готовая продукция и готовые товары на складе также оцениваются по переменным затратам. Можно выделить следующие элементы системы учета себестоимости по методу директ-костинг:

1. Учет по видам затрат.
2. Учет по носителям затрат (калькулирование себестоимости единицы изделия).
3. Учет результатов по носителям затрат.
4. Учет по местам возникновения затрат.
5. Учет результатов за период.

Указанные элементы используются как при учете полных, так и переменных затрат, т.е. при любых формах организации учета затрат и результатов. При включении затрат в себестоимость произведенной продукции, перечисленные

элементы могут переноситься частично или оставаться неизменными.

Разделение затрат на постоянные и переменные очень важно для планирования, учета и анализа себестоимости продукции. Постоянные затраты остаются относительно неизменными по сравнению с их абсолютными значениями, но с увеличением производства стоимость единицы продукции уменьшается, что делает их важным фактором снижения производственных затрат. Переменные затраты увеличиваются в прямой зависимости от роста производства, но в расчете на единицу продукции представляют собой постоянную величину. Система «директ-костинг» позволяет:

- определять формы зависимости затрат от объемов производства;
- получать информацию о прибыльности или убыточности хозяйственной деятельности в зависимости от объема производства и продаж;
- рассчитывать критическую точку объема продаж;
- оптимизировать товарный ассортимент;
- прогнозировать поведение затрат в зависимости от различных факторов;
- принимать управленческие решения в условиях ограниченности какого-либо ресурса;
- проводить эффективную ценовую политику;
- решать тактические задачи управления предприятием.

«Директ-костинг» позволяет определить объем производства, при котором все производственные затраты будут покрыты за счет выручки, без получения прибыли. При использовании «директ-костинга» сумма прибыли определяется уровнем переменных производственных затрат, ценой реализации, структурой продукта и суммой постоянных производственных затрат. Благодаря системе прямого учета затрат компании имеют возможность дифференцировать затраты, что позволяет им более точно отслеживать и рассчитывать затраты, а также принимать решения в случае изменений на рынке.

Таким образом, введение новых федеральных стандартов бухгалтерского учета в последнее время актуализировало использование метода «директ-

костинг» в системе управленческого учета. Использование данного метода экономическими субъектами для генерирования информации о переменных затратах и определения усеченной себестоимости позволит управлять объемами и структурой производства различных видов продукции (выполняемых работ, оказываемых услуг), оптимизировать производственные программы. Директ-костинг как один из методов системы управленческого учета не только значительно облегчает процедуру планирования издержек, но и чрезвычайно расширяет аналитические и контрольные возможности управленческого учета. В тоже время использование метода «директ-костинг» предъявляет строгие

требования к разделению затрат. В учетной политике в обязательном порядке должны быть указаны расходы, учитываемые в составе прямых затрат и постоянных затрат, при этом если административно-управленческие расходы являются постоянными, то общепроизводственные расходы включают как условно-переменные, так и условно-постоянные расходы.

Использование метода директ-костинг в системе управленческого учета базируется на сборе, регистрации и обработке большого объема данных и для формирования качественной информации для принятия эффективных оперативных решений необходимы специализированные компьютерные программы.

Библиографический список

1. Федеральный закон от 06.12.2011 N 402-ФЗ (ред. от 31.12.2021) «О бухгалтерском учете». [Электронный ресурс]. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_122855/ (дата обращения 10.08.2022).
2. Приказ Минфина России от 15.11.2019 N 180н «Об утверждении Федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 5/2019 «Запасы» (вместе с «ФСБУ 5/2019»)). [Электронный ресурс]. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_348523/ (дата обращения 10.08.2022).
3. Методические рекомендации по организации и ведению управленческого учета. (Утверждено Экспертно-консультативным советом по вопросам управленческого учета при Минэкономразвития России от 22 апреля 2002 г. N 4). [Электронный ресурс]. URL: <https://smekni.com/a/279805/metodicheskie-rekomendatsii-po-organizatsii-i-vedeniyu-upravlencheskogo-ucheta/> (дата обращения 10.08.2022).
4. Боташева Л.С., Кызылалиева Д.Н. Организация управленческого учета по системе «Директ-костинг» // Управленческий учет. 2021. № 10. С. 100-105.
5. Вахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учет. М.: Национальное образование, 2013.
6. Гагиев Р.С., Чупров Р.Н., Симоненко В.Н. Применение зарубежного опыта системы директ-костинг в экономике современной России // Учетные записки. 2017. № 1-2 (29). С. 98-101.
7. Ивашкевич В.Б. Бухгалтерский управленческий учет: Учебник. М.: Магистр. 2020.
8. Керимов В.Э. Бухгалтерский управленческий учет. 2019. [Электронный ресурс]. URL: <https://be5.biz/ekonomika/u005/8.html#2> (дата обращения 10.08.2022).
9. Нестеренко Е. Директ-костинг в управленческом учете: суть метода и способы применения. [Электронный ресурс]. URL: <https://finacademy.net/materials/article/direct-costing> (дата обращения 10.08.2022).
10. Хромова И.Н., Назарова Е.И., Писаренко Д.С. Практическое применение системы директ-костинг в сельскохозяйственных организациях // Вестник Академии знаний. 2021. № 46 (5). С. 225-331.